الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــامـــعـــــــــة العربي بن مهيدي أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الملتقى الدولي الأول:

الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ، رهانات وآفاق

عنـــوان المداخلـــة:

علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة

من إعداد:

د. عمـــر شريـــف

أ. بن زروق زكية

يومي 07-08 ديسمبر 2010

مقدمـــة :

يعتبـــر مصطلح الحوكمة من أهم المصطلحات التي تم تداولهـــا في الحقل التنموي منذ نهاية الثمانيات، غير أن ما أجمع عليه الباحثون بأنها "الطريقـــة التي تباشر بها السلطة في إدارة موارد الدولة الاقتصادية منها والاجتماعية بهدف تحقيق التنميـــة"

حيث أصبحت هذه الحوكمة من المواضيـــع الهامة على كافة المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية نتيجة لسلسلة من الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسســـات وخاصة في الدول المتقدمة، والتي أرجعها القانونيون بالدرجـــة الأولى إلى مسؤوليات العهدة بالأمانة والتي يؤديها المديرون قبل الأطراف الأخرى بالمؤسسة لضمان حقوقهـــم، وذلك عن طريق الممارســـات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة والقرارات والنظم الأساسية المنظمة للمؤسسة.

واقترحت مؤسسة التمويل الدولية سنة 2002 لمجموعـــة من البنود التشريعية لحوكمة الشركات والتي يمكن تضمينها لقوانين أسواق المال والمؤسســـات إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفـــاءة المناخ التنظيمي والرقابي والذي يرتكز على عاملين هامتين وهما: المعايير المحاسبية السليمة والإفصاح والشفافيـــة.

وفي هذا السيـــاق ترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، والذي نتج عنها افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها ، وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبـــة نتيجة افتقاد الثقـــة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسات

لذا اعتبر الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات بأنه المخرج السريـــع والحل المتكامـــل والفعال لكل هذه السلبيات وخاصـــة من جانب الفكر المحاسبي وذلك من خلال علاقة الحوكمة بعملية المراجعة والإفصاح المحاسبي والشفافية ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل لتطبيـــق المعايير الدولية للمحاسبة من أجل الإفصاح والشفافية نؤدي بالضـــرورة إلى حوكمة محاسبية والتي بدورها تحقق حوكمة الشركـــات ؟

ولمعالجة الإشكالية نقترح المحاول التالية:

المحـــور الأول: معايير المحاسبة الدولية والإطار العام للحوكمة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

المحـــور الثاني: أخلاقيات مهنة المراجعة ودور المناهج التعليمية في دعمها وأسباب تطبيق الحوكمة.

المحـــور الثالث: دور الأجهزة الرقابية في تفعيل الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات .

I – معايير المحاسبة الدولية والإطار العام للحوكمة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.

ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات إثر إفلاس العديد من كبريات الشركات الدولية مثل شركة إنرون بالولايات المتحدة الأمريكية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعرض العديد من الشركات لدول أخرى لصعوبات مالية كبيرة وانهيار اقتصاديات دول جنوب آسيا، وذلك نتيجة تصرفات غير أخلاقية للمديرين التنفيذيين وأعضاء مجالس الإدارة ومراجعي الحسابات والمحللين الماليين وغيرهم، وشيوع حالة الفساد المالي والإداري والمحاسبي والسياسي.

لذا نحن بحاجة إلى الحوكمة وخاصة في ظل عوامل العولمة، النمو الاقتصادي، والإفصاح والشفافية ، والأزمات الاقتصادية.

ومن أهم آثار تلك الانهيارات المالية هو انخفاض ثقة الشعوب في العديد من المؤسسات الرئيسة، وتراجع تلك الثقة في الشركات سواء أكانت وطنية أو دولية متعددة الجنسيات.

تلك الأسباب وغيرها أدت بالمؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية إلى تبني مفهوم واسع للحوكمة ولا يقتصر فقط على حوكمة الشركات تحديدا، بل امتد ليشمل حوكمة الاقتصاديات القومية بصفة خاصة والاقتصاد العالمي بصفة عامة.

وعرفت حوكمة الشركات بأنها:"نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطتها، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف وبطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمنشأة لصالح ملاكها والمجتمع ككل، وقد توصل الباحثون والمهتمون إلى أن الانحرافات في تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات على حقيقتها من أهم مسببات الأزمات المالية والاقتصادية.

1- معايير المحاسبة الدولية والأزمات المالية:

تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بعض المرونة في تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي وإعداد القوائم المالية، وتعطي للمديرين الماليين بعض الحرية في الاختيار

بين السياسات المحاسبية، أو وضـــع التقديرات عندما يحتاج الأمر لذلك، وتستخدم الممـــارسات المحاسبيـــة الخاطئة بشكل يحقق رقم الدخـــل المطلـــوب والمتوقع من طرف المحلليـــن الماليين هذا من جهة ، ومن جهة أخرى تفادي انتهـــاك اتفاقيـــات الديـــن وتحجيم التكاليف السياسة والعمـــل على زيادة حوافز الإدارة.

وكذلك لجـــوء الشركات الفاشلـــة إلى استخدام الممارسات المحاسبية الخاطئة كقناع لحل مشاكل الأداء الضعيف.

مثل هذه الممارســـات الخطيرة تؤدي لا محالة إلى إعطاء معلومات خاطئـــة ومضللة مما يؤدي في النهاية إلى وقوع ما لا يحمد عقباه وهي الأزمات المالية المتكـــررة.

لذا لابد أن نولي الاهتمام للعديد من النقـــاط التي لم تعط لها الأهمية الكافيـــة من منطلق كون المحاسبة كعلم يتفاعل مع التغيرات والتطورات الحاصلـــة في المجتمع ككل، فإن دراسة وتحليل مدى انسجام المعاييـــر الدولية للمحاسبة مع الواقع المعـــاش وخاصة المتعلقـــة بالمركز المالي للشركـــات الذي يعتبر الأهم.

1-1 : مدى تجاوب المعايير الدوليـــة للمحاسبة مع أحداث الأزمـــات المالية:

تعتبـــر المعايير المحاسبية والتي تشمل على القوانين والتشريعـــات التي تحكم إعداد القوائم المالية، وأن عملية وضع المعايير هي الإطـــار التنظيمي أو العمليـــة التي تشكل المعاييـــر، قد تمارس المحاسبة في دولة بطريقة تختلف عن الممارسة في دولة أخرى (المبادئ تبقى ثابتة عل العموم)، لذلك فقد ينحرف التطبيق العملي عن المعايير المحاسبية النافذة المفعول. ويشير الباحثون في مجال المحاسبة إلى وجود أربعة أسباب على الأقل والتي توضح هذه الاختلافات:

- ضعف العقوبـــات المتعلقـــة بعدم التطبيق السليم للمعاييـــر المحاسبية أو عدم فعاليتهـــا في العديد من الدول.
- قيام بعض الوحدات الاقتصادية......
- في بعض الحـــالات يسمح للوحدات الاقتصاديـــة من قبل دولها بالخروج من المعايير المحاسبيـــة، إذا كان هذا الإجراء يؤدي إلى تمثيـــل صحيح لنتائج أعمالها ومركزها المالي.
- تطبـــق معايير المحاسبة على القوائم المالية المستقلـــة للمؤسســـات وليس القوائـــم المالية الموحدة في بعض الدول.

والعلاقـــة بين المعاييـــر المحاسبية والممارسة عملية معقدة، ففي بعض الحالات تشتق المعايير من الممارسة أو العكس، وقد تتأثر الممارسة المهنية بعوامل ومتغيـــرات عدة كالاختلاف بين المحاسبـــة التي تهدف إلى العرض العادل للمركز المالي ونتائج الأعمال، والمحاسبة التي تهدف إلى التماشي والمتطلبـــات القانونية والضريبية للبد هذا من ناحيـــة الممارسة المحاسبيـــة. وفي ظـــل العولمة والانتشـــار الكبير للشركـــات المتعددة الجنسيـــات وإتباع نظام اقتصاد السوق كان لابد من فرض توحيـــد الممارسة المحاسبية وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبـــة وتشديد الرقابـــة وفرض العقوبات في حالة عـــدم التطبيق.

أما فيمـــا يخص المعايير المحاسبية في حد ذاتهـــا ومع الانهيارات الكبيرة في البورصات العالمية، اتخذت بعض التعديلات لمواجهة هذه الأزمات.

فمن المعلوم أن الخسائر الضخمة التي حققت في البورصات تتعلق بالأدوات المالية المتداولة.

وإذا كانـــت الأدوات المالية تقع ضمن فئة الأصـــول المالية بالقيمـــة العادلة من خلال الربـــح والخسارة فإن هذه الخسائـــر الضخمة سوف يكون مصيرهـــا قائمة الدخل. هذا ما يؤدي حتمـــا إلى الذعر بين المستثمريـــن حول العالم وبالتبعية تتفاقم الأزمة بشكـــل خطير جدا ينذر بعواقب وخيمة على الاقتصاد العالمي ومزيدا من إفلاس الشركـــات والبنوك.

ولـــذلك بعد أن كان المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS39 يسمح بإعـــادة التصنيـــف من أو إلى فئة الأصول الماليـــة بالقيمة العادلة من خلال الربـــح أو الخسارة، فإنه عدل عن هذا المنع وسمح للوحدات والمؤسســـات بإعادة تصنيـــف بعض الفئات الفرعيـــة من الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخســـارة إلى إحدى الفئـــات الثلاثة الأخرى بشرط توافر أسس التصنيف وبشروط معينة، وإعادة التصنيف هذه سوف تمكن من إخفاء الخسائر أو دفنهـــا إما في حقوق الملكية (إذا كان التصنيف في فئة المتاح للبيع) أو عدم إظهارها إذا كان إعادة التصنيف في فئـــة القروض والذمم المدينة أو ضمن الفئة الرابعـــة والمتعلقة بالاستثمارات المحتـــفظ بها حتى تاريخ الاستحقـــاق لأنها سوف تقوّم في هذه الحالـــة بالتكلفـــة المستهلكـــة.

وهناك تعديـــلات أخرى كالمعيـــار المحاسبي الدولي رقمIFRS7

2- الإطار العام لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية:

2-1 – مفهوم حوكمة الشركات وعلاقته بالمعلومات المحاسبية :

لقد تعددت الآراء حول مفهوم حوكمة الشركات نتيجة تعدد اهتمامات وتخصصات الباحثين والكتاب، وقد عرفها البعض على أنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين فيها وأصحاب المصالح فيهان وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها، من اجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة. عموما فحوكمة الشركات تركز على البيئة المحيطة بالشركة والمعلومات المالية وغير المالية الملائمة لمتخذي القرارات داخل وخارج الشركة.

2-2- الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية : ويمكن ذكرها فيما يلي:

- **المساءلة والرقابة المحاسبية:** أين يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة .
- **الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:** من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات هو ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة وممارستهما بالشكل السليم يؤدي إلى تطبيق الحوكمة ويحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حرية الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية.
- **دور المراجعة الداخلية:** تساعد المراجعة الداخلية الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية .
- **دور المراجع الخارجي:** نتيجة لما بقوم به هو إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى وصدق القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية.
- **دور لجان المراجعة:** من الضروري وجود لجان مراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، حيث تقوم هذه اللجان بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة المحاسبية.

- **تحقيق الإفصاح والشفافية:** تعتبر عملية عرض المعلومات المالية والغير مالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم بها حوكمة الشركات.
- **إدارة الأرباح:** تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية بسياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف ، حيث إدارة الأرباح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف .
- **تقويم أداء الوحدات الاقتصادية:** من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق.

إلا أن الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تغطي ثلاث مراحل وهي:

1- مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي (رقابة ورقابة بعدية)

2- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية بالالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء، وإدارة الأرباح وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.

3- مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

II – أخلاقيات مهنة المراجعـــة ودور المناهج التعليميـــة في دعمهـا وأسباب تطبيق الحوكمـــة.

يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، وتعتبر هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي القرار في استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر الأمر الذي يساهم في تعزيز الاستثمارات.

1- انهيار شركة إنرو وفقدان أخلاقيات المهنة والأعمال:

تمر مهنة المحاسبة بل قطاع الأعمال بأسره بأزمة ثقة عميقة يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة.

انهارت شركة إنرو نهاية سنة 2001 وكان السبب الرئيسي في هذا الانهيار انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال. حيث تنامى سعر السهم بالشركة في التسعينيات من 7 دولار إلى 90 دولار منتصف عام

2000 ولكنه فقد قيمته فجأة فأصبح حوالي 90 سنتا عام 2001 مما أدى إلى انهيارها. وقد وردت بعض هذه العوامل لهذا السقوط وهي:

- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات للجنة الفرعية داخل الشركة. ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سريعة لتلك الصفقات كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ الإجراءات المناسبة.
- قيام إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيارها. كما أن الرقابة الداخلية قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر

تذكرنا هذه الحادثة لأهمية العلاقة بين المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة وكذلك احتياجهم للمراجعة الخارجية.

وللعلم أن المراجع الداخلي لهذه الشركة هو أيضا مستشارها المالي . مثل هذه الحادثة تنبئ أن هناك أزمة أخلاقية تواجه قطاع الأعمال بشكل عام ومهنة المراجعة بشكل خاص، وكنتيجة للفضائح المالية التي اجتاحت الكثير من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها قد أثارت المخاوف حول الدور الذي تقدمه مجالس الإدارات وكذلك لجان المراجعة في مراقبة ومتابعة العمليات المالية وبالتالي حماية الشركات من الغش والتلاعب، وهو ما جعل ما يسمى بحوكمة الشركات تحت المجهر من حيث النقد الحاد للإجراءات الرقابية المتبعة في الشركات.

2- لماذا تطبق الحوكمة:

مع انفجار الأزمات المالية الأسيوية في عام 1947 أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات.

ومع تصاعد قضايا الفســاد الشهيرة في كبرى الشركات الأمريكية مثل "إنرو" وغيرها بدأ الحديث عن حوكمة الشركات، حيث أن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها.وذلك بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة، وهو ما جعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة الشركات بشكل عام.

ومما زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات ممارسات الشركات متعددة الجنسية في اقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية.

فبالرغم من وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسية إلا أن هناك 100 شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم، من خلال ممارستها الاحتكارية.

وقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إطار تفصيلي لتستوفي الشركات شروط الحوكمة وهي توفير الحماية للمساهمين والمعاملة المتساوية لهم، ضمان الإفصاح السليم والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة ومحاسبته عن مسؤوليته أماما الشركة والمساهمين.

بالإضافة إلى أخلاقيات الأعمال، ومدى إدراك الشركات بالمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة والتي يمكن أن يكون لها أثر على سمعتها، ونجاحها في الأجل الطويل.

3- دور المناهج التعليمية في دعم أخلاقيات المهنة والأعمال: من المفترض أن يكون لمناهج تعليم المحاسبة دور كبير في بث الوعي لدى الدارسين والدراسات في تخصصات المحاسبة والإدارة وغيرها من العلوم المالية والإدارية بالدور المهم للمبادئ الأخلاقية وميثاق شرف المهنة في وجود وقاية فعالة من الوقوع في مهاوي الغش والتلاعب والاختلاس وخيانة الأمانة.

ومن هنا نتساءل عن مدى تجاوب المناهج الدراسية في كل من مقررات المراجعة وتحليل القوائم المالية ومبادئ الحوكمة في الشركات مع الفضائح المالية للوصول إلى نماذج واضحة لأخلاقيات المهنة والأعمال.

ونتساءل أيضا عن مدى إمكانية وجود معايير أخلاقية يتم تبنيها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية أو من أي جهة أخرى مخولة لتحكم النواحي الأخلاقية والسلوكية التي يجب التصرف من خلالها، حيث نجد العديد من الجامعات عبر العالم تبنت مثل ه>ه المناهج كجامعة باركلي التي قامت بإنشاء مركز للمسؤولية عن الأعمال ن وجامعة وارتون التي بدأت في برنامج جديد للدكتوراه في الأخلاقيات والدراسات القانونية وغيرها من الجامعات.

والتغيير المنشود في الفترة الراهنة يعتمد على مدى قدرة أساتذة المحاسبة على شرح المشكلات الحالية والمتعلقة بفشل الكثير من الشركات العملاقة وتوعية الطلبة بأهمية دورهم وتعميق المسؤولية لديهم.

III – آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات:

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع، ومن أهم الآليات ما يلي:

1- **الآليات الأكاديمية:**

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في المراحل الجامعية وبرامج التعليم المستمر، وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر، ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

1-1- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.

1-2- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجع ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجع في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة، وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

1-3- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

2- **الآليـــات التنظيميـــة المهنية:**

تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضاءها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات :

2-1- تطوير معاييـــر المحاسبـــة الماليـــة: يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.

2-2- تطويـــر معاييـــر المراجعـــة: يجدب أن يتماشى تطوير معايير المراجعة ومعايير المحاسبة المالية، تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

2-3- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.

2-4- تفعيل برامج التأهيل والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في مجال التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب، فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتطبيقات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

3- الآليات المهنية العملية: وتتمثل في الأساليب والوسائل والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة.

آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة. ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن الدور الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرنه على إثراء الممارسة المهنية العملية، وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.

استنتاجات وتوصيات :

الاستنتاجات:

- إن وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في دراسة ظاهرة الحوكمة وذلك من خلال مخرجات هذه الوظيفة التي يمكن أن تقيس نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الداخلية أو الخارجية، وبشكل عادل ومتوازن وهذا يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.
- كما أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح على البيانات المالية والإدارية للشركات، والمؤكد أن كلا من الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل واحد منهما في الآخر وتتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد أهم مبادئ الحوكمة، فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.
- إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير إستراتيجية المراجعة، ومن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة، وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة، وبالتالي يمكن التأثير على طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة.
- يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة.

التوصيات:

لتفسير العلاقة بين الممارسات المحاسبية الجيدة والخاطئة وجودة الأرباح لابد من:

- توضيح المفاهيم المتعلقة بالممارسات المحاسبية الخاطئة سواء تلك التي تتم داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التي تتم خارج نطاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأثرها على جودة الأرباح.
- تحديد المناطق الرمادية التي تتيح للمحاسبين القيام بالممارسات المحاسبية الخاطئة.
- التعرف على أهم أساليب قيام الوحدات الاقتصادية في بيئة البلد المعني بالممارسات المحاسبية الخاطئة.
- تحليل أهم دوافع الوحدات الاقتصادية في بيئة البلد المعني الحديثة للقيام بالممارسات المحاسبية الخاطئة.
- عمل دراسة ميدانية لاستطلاع آراء المهتمين لقياس العلاقة بين الممارسات المحاسبية الخاطئة وجودة الأرباح.
- البحث المستمر عن العناصر التي يمكن استخدامها لقياس جودة الأرباح من التقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

لتحقيق كفاءة سوق رأس المال لابد من:

- نشر معايير محاسبة ومراجعة عالية الجودة وإلزام الشركات بها.
- التعرف على أساليب الشركات في تطبيق قواعد معايير المحاسبة بشكل ابتكاري من خلال نظم إدارة الأرباح والعمل على مواجهتها.
- إلزام الشركات بمتطلبات الإفصاح والشفافية، وكذلك تقديم إفصاحات عن ممارسات حوكمة الشركات التي تطبقها .
- تمثل للإدارة جزء محوري للقضاء على الممارسات المحاسبية الخاطئة كونها يجب أن تكون وسيطا نزيها ومحايدا بين الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة.

وبصفة عامة إن لجودة عملية المراجعة آثار حوكمية إيجابية تبرز الالتزام بمعايير الجودة سواء أكانتا آثاره على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع مستوى كفاءة وظيفة

المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية بصفة عامة، والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة، مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات، خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال، وعولمة نشاط الاقتصاديات، وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية من خلال الأجهزة الرقابية في تفعيل الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات.

Conclusions et recommandations:

Conclusions:

- La fonction comptable joue un rôle important dans l'étude du phénomène de la gouvernance, de la sortie de cette fonction qui permet de mesurer les résultats de la société, et qui porte sur une application efficace de ces résultats à toutes les parties qui en bénéficient, que ce soit interne ou externe, dans une rencontre juste et équilibré et que les exigences de l'application des principes de gouvernance.
- L'application du phénomène de la gouvernance d'entreprise aura une incidence sur le degré et le niveau de divulgation des états financiers et les sociétés de gestion, et il est sûr que les deux la divulgation et la transparence, et le phénomène de la gouvernance d'entreprise sont les deux faces d'une monnaie unique affecte chacun d'entre eux dans l'autre et sont influencés par, si la communication est l'un des principes les plus importants de la gouvernance, le cadre procédures régissant les entreprises doivent répondre à la divulgation d'une manière compatible avec les normes de qualité de la comptabilité et des finances.
- La force de l'influence des entreprises sur le développement d'un examen stratégique, et par la mise en œuvre et la fonction de surveillance efficace et d'adopter la perspective d'une forte stratégique d'assurer l'efficacité du contrôle, et donc de réduire le risque de la censure, ce qui conduit à plus efficaces de vérification, et peut donc influer sur la nature et le calendrier et la portée de la vérification.
- Il existe une corrélation étroite entre la force des mécanismes de gouvernance d'entreprise associés à des références et la qualité des rapports financiers et l'efficacité du processus d'examen.

Recommandations:

Pour expliquer la relation entre les pratiques comptables de bonne qualité et mauvaise des revenus est nécessaire pour:

- Clarifier les concepts liés aux pratiques comptables erronées, aussi bien ceux qui sont dans le cadre des principes comptables généralement reconnus ou qui sont en dehors du champ d'application de principes comptables généralement reconnus et leur impact sur la qualité des bénéfices.
- Détermination des zones d'ombre qui permettent de faire des comptables pratiques comptables ont tort.
- Identifier les moyens les plus importants que les unités économiques dans l'environnement du pays sur les pratiques de faux en écritures comptables
- Analyse des principaux moteurs des unités économiques dans l'environnement des pays sur les pratiques comptables modernes se trompent.
- Une étude de terrain à explorer les points de vue des intéressés à mesurer la relation entre les pratiques comptables erronées et la qualité des bénéfices.
- La recherche continue pour les articles qui peuvent être utilisés pour mesurer la qualité des bénéfices de la réduction des pratiques comptables erronées.

Pour le marché des capitaux efficace est nécessaire pour:

- Diffusion des normes comptables et l'examen des sociétés de haute qualité et en ont besoin.
- Pour identifier les méthodes des entreprises de l'application des règles des normes comptables au

moyen de systèmes innovants, la gestion des résultats et du travail pour y remédier.
- L'obligation pour les entreprises avec les exigences de divulgation et de transparence, ainsi que de fournir des informations sur les pratiques de gouvernance d'entreprise applicables.
- Représenter la partie centrale du ministère de l'élimination des pratiques comptables erronées doit être un intermédiaire honnête et neutre entre les parties prenantes dans l'entreprise.

En général, la qualité des effets processus d'examen gouvernance positive témoigne de l'engagement aux normes de qualité à la fois des effets gouvernance sur l'audit interne ou sur les marchés financiers, et afin d'accroître l'efficacité de la fonction de vérification interne et d'accroître la confiance des utilisateurs des états financiers en général, et les négociants dans le marché des capitaux en particulier dans les rapports d'audit , qui reflète positivement sur le renforcement du rôle positif de l'audit dans la gouvernance d'entreprise, en particulier à la lumière de la tendance à la mondialisation des marchés de capitaux et la mondialisation de l'activité de l'économie et l'intérêt croissant dans l'organisation du contrôle et de vérification interne et externe par les régulateurs de l'activation du cadre comptable pour la gouvernance d'entreprise.

المراجع:

- المحاسبة الدولية– فريدريك كشوى، دارول ان فروست جاري مييك الترجمة إلى العربية– أ.د. محمد عصام الدين زايد ومراجعة، أ.د أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر ، 2004.
- مجلة المحاسب الفصلية الصادرة عن المؤسسة الوطنية الأسترالية للمحاسبين، نشرة كانون الأول 2009.
- حوكمة الشركات والأزمة العالمية– د.طارق عبد العال حماد– الدار الجامعية 2009.
- مقال للدكتور رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، محاضر في قسم المحاسبة الجامعية الإسلامية وعضو مجلس الإدارة المركزية

- Graig deegan. Financial accounting the ory,2^{ed} ed Mc grow-hill I ruin 2007.

- موقع إلكتروني :

- http:/www.iasb-org/home.htm.